

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, vertreten durch AB, Rechtsanwälte, def, über die Beschwerde vom 20.01.2011 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 08.11.2010 betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Haftungsbescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde über den Zeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2009 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt und im Bericht vom 08.11.2010 im Wesentlichen Folgendes festgestellt:

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 BAO sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ sei insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben“ beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsunterschiede nicht bloß von geringem Ausmaß seien, sei bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Heranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Sachverhaltsdarstellung:

Der Bf, ein Bauunternehmer, sei von der Fa. C mit Abbruch- und Trockenbauarbeiten im Hotel D in der ghi, beauftragt worden. Mit der Rechnung Nr. 29 vom 08.09.2009

habe er die im Zeitraum 01.09. bis 21.09.2009 erbrachten Leistungen abgerechnet. Zur Ausführung der abgerechneten Leistungen habe er sich 12 slowakischer Staatsbürger bedient, mit denen er Werkverträge abgeschlossen habe.

Im Rahmen einer Kontrolle des Finanzamtes, Team KIAB, habe der Bf zu Protokoll gegeben, dass Verträge mit den einzelnen Personen vorlägen und die Abrechnung pauschal erfolgen würden. Jedem Beschäftigten würde seine Arbeit zugeteilt werden. Qualitätskontrolle werde vom Bf persönlich gemacht. Der Bf trage auch die Gewährleistung für das gesamte Haus. Er teile die Arbeit ein und E gebe das an die Arbeiter weiter. Der Bf gehe mit E 9 bis 10 mal durch und kontrolliere die Arbeit. Die Arbeiter könnten sich nicht vertreten lassen. Die Arbeiten seien: Schutt tragen, Leitungen stemmen, Wände abtragen. Die Arbeit, die täglich gemacht werde, werde vom Bf stündlich kontrolliert. Die Arbeiter hätten eigenes Werkzeug.

In einer weiteren Niederschrift vom 08.09.2010 habe E, Vertreter der C, zu Protokoll gegeben, dass er bei der C angemeldet sei und für die Besorgung der Lieferanten und die Auftragsvergabe zuständig sei. Die 12 slowakischen Staatsangehörigen seien am 01.09.2009 nach Österreich gekommen. Sie seien mit dem Taxi angereist.

Aus den vorliegenden (als Werkverträge bezeichneten) Verträgen sei ersichtlich:

1. für 9 Personen (F, G, H, I, J, K, L, M und N) seien die Tätigkeiten mit Hilfsarbeitskraft auf der Baustelle, Materialbeförderung auf der Baustelle, Bereitungsarbeiten auf der Baustelle umschrieben;
2. U sei neben den unter 1. beschriebenen Arbeiten auch für das Verschließen von Installationsöffnungen, Gipsen und Spachteln zuständig;
3. V sei neben den unter 1. und 2. beschriebenen Arbeiten auch für Fliesen und Plattenlegen, Einmauern von Duschtassen und Badewannen zuständig;
4. W sei neben den unter 1. beschriebenen Arbeiten auch für Mauern und Verputzarbeiten zuständig;
5. die Entlohnung erfolge für alle Beschäftigten nach Arbeitsstunden (160 Arbeitsstunden bei den unter 1. genannten Personen und 120 Arbeitsstunden bei den unter 2. genannten Personen) pauschal mit Beträgen von 2.240,-- Euro (die unter 1. genannten Personen) und 2.440,-- Euro und 2.660,-- Euro (die unter 2. genannten Personen);
6. die Baumaterialien würden laut Pkt. 8 der Verträge bauseitig vom Auftraggeber, den Bf, beigestellt werden;
7. der Auftragnehmer verwende gemäß Pkt. 9 der Verträge seine eigenen Schutz- und Arbeitsmittel.

Rechtliche Beurteilung:

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen stehe für das Finanzamt außer Zweifel, dass die durch den Bf beschäftigten slowakischen Personen als Arbeitnehmer des Bf anzusehen seien. Es würden hauptsächlich Hilfsarbeiten ausgeführt werden. Es sei nicht

nachvollziehbar, dass 12 Personen, die im Wesentlichen Bauhilfsarbeiten durchführen würden, nicht in das Geschehen der Baustelle eingegliedert sein sollten (siehe Pkt. 3 der Verträge) und jeder für sich ein Werk erbringe. Bei einem Werkvertrag handle es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung. Zur Klarstellung: die Werkleistung sei als solche zwischen dem Bf und der Fa. C vereinbart worden. Für diesen (Werk)Auftrag habe sich der Bf der 12 slowakischen Personen bedient, die aber nicht jeder für sich eine einzelne konkretisierte Leistung erbracht hätten, sondern aufgrund einer zeitlich begrenzten Dienstleistung gegenüber dem Bf an der Erfüllung des Auftrages, der an den Bf vergeben worden sei, als Dienstnehmer mitgewirkt hätten. Die vorliegenden als Werkverträge bezeichneten Verträge seien bloß formal Werkverträge, ihrem Inhalt nach seine diese Verträge aber eindeutig als Dienstverträge zu werten. So sei es als völlig lebensfremd zu beurteilen, wenn der Bf erkläre, dass er jedem Arbeiter einige Quadratmeter zuteile, die dieser Arbeiter (wohlgerne werkvertraglich) bearbeite (die Fliesen herausschlage) und dass die Arbeiter sich gegenseitig nicht helfen hätten dürfen (Niederschrift vom 08.09.2009 und Aktenvermerk vom 03.11.2009). Die Abrechnung der durchgeführten Arbeiten sei auf Stundenbasis erfolgt. Auch der Umstand, dass alle Verträge mit Ausnahme eines über eine reine Hilfstätigkeiten hinausgehenden zusätzlichen Aufgabenbereiches bei 3 Verträgen, nämlich bei den Beschäftigten U, V und W, gleich lauten würden, spreche eindeutig für die materielle Inhaltsleere der Verträge. Eine standardisierte Formalvertragsgestaltung reiche jedoch keinesfalls aus, um inhaltlich von einem echten Werkauftragsverhältnis ausgehen zu können. Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang jedoch, dass die Leistungsabrechnung des Bf, qualifiziertere Arbeiten (wie in den Verträgen der Herren U, V und W aufscheinend) gar nicht enthalte. Es seien ausschließlich folgende Leistungen abgerechnet worden: Stemmarbeiten und Schutt austragen. Für Elektro- und Wasserinstallation Erdgeschoß und 1. Obergeschoß. Die Arbeiten würden der laufenden Kontrolle durch den Bf unterliegen. Die Gewährleistung für das Gesamtprojekt trage ausschließlich der Bf. Wenn der Bf aussage, dass er die Arbeiter belange, wenn die Arbeit nicht in Ordnung sei, so sei dazu auszuführen, dass auch ein Dienstnehmer bei mangelhafter Arbeit von seinem Arbeitgeber belangt werde. Im Übrigen sei in keiner Weise dargelegt und nachgewiesen worden, worin dieses Belangen bestehe und wer im Einzelnen belangt worden sei. Es bestehe keine Vertretungsbefugnis. Die Baumaterialien würden durch den Bf zur Verfügung gestellt werden. Wenn vorgebracht werde, dass die beschäftigten Arbeiter ihr eigenes Werkzeug benutzt hätten, so sei anzumerken, dass es durchaus vorkommen könne, dass auch Dienstnehmer ihr eigenes Werkzeug benützten. Ergänzend sei dazu jedoch festzuhalten, dass die Anreise der 12 slowakischen Beschäftigten mit einem Taxi erfolgt sei. Dass bei der Anreise mit einem Taxi allerdings schweres Werkzeug für Abriss- und andere Trockenbauarbeiten mitgeführt werde, entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Auch Bauarbeiter, speziell Bauhilfsarbeiter, würden ohne eindeutigen Beweis des Gegenteils als in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert gelten.

Zusammenfassen sei daher festzuhalten, dass die vorliegenden formalen Werkverträge nicht verhindern könnten (und uU vorliegende Gewerbescheine daran nichts

ändern könnten), dass die durch den Bf beschäftigten 12 slowakischen Arbeiter tatsächlich als Dienstnehmer beschäftigt worden seien, da die für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale eindeutig überwiegen würden. Es würden nämlich in allen Fällen zeitraumbezogene Leistungen, d.s. auf bloße Hilfsarbeiten beschränkte Arbeiten (mit im Übrigen durch den Bf zur Verfügung gestelltem Material), vorliegen, die unzweifelhaft eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und eine entsprechende Weisungsgebundenheit verlangten, wobei diese Eingliederung und Weisungsgebundenheit auch entsprechend gelebt worden sei (siehe Niederschrift und Aktenvermerk vom 03.11.2009).

An diese Ausführungen schließen sich die Darstellung der die 12 slowakischen Personen jeweils betreffenden Hinzurechnungen und die sich daraus ergebenden Nachforderungen sowie eine Ergebnisübersicht an.

Am 08.11.2010 wurde ein Haftungsbescheid für das Jahr 2009 betreffend Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer erlassen und in der Begründung auf den Bericht vom 08.11.2010 verwiesen. Gleichzeitig ergingen ein Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2009 und ein Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009, in denen ebenfalls auf den Bericht vom 08.11.2010 verwiesen wurde.

Gegen diese Bescheide brachte der Bf fristgerecht Berufung ein und begründete diese wie folgt:

Dienstgeber sei nur, wer berechtigt sei, von einem anderen Dienste in persönlicher Abhängigkeit zu fordern. Dem Bf komme ein solches Forderungsrecht allerdings nicht zu, weil er weder aufgrund der mit den 12 Personen abgeschlossenen Rahmenwerkverträgen noch auf Grund der auf deren Grundlage mündlich abgeschlossenen Werkverträge berechtigt gewesen sei, persönliche Weisungen an die Werkunternehmer zu erteilen, diese ihm gegenüber weder weisungsgebunden noch in seinen Betrieb eingebunden gewesen seien, er keine Kontrollhoheit im arbeitsvertraglichen Sinn über sie gehabt habe, sie mit ihrem eigenen Arbeitsgerät – und nicht mit jenem des Bf – gearbeitet hätten und es ihnen vollkommen frei gestellt gewesen sei, wann sie (zB die zur Herstellung des Werkerfolges notwendigen Arbeiten durchführen; die jeweiligen Gewerke hätten lediglich zum jeweils vereinbarten Abnahmezeitpunkt gestellt sein müssen). Die Textierung der Werkleistungsvereinbarungen in den schriftlichen Rahmenwerkverträgen sei in Abstimmung auf die jeweilige Gewerbeberechtigung der Werkunternehmer gewählt worden und habe so den Tätigkeitsbereich der Werkunternehmer begrenzt. Einer dieser Rahmenwerkverträge sei dem AMS und der Wirtschaftskammer zur Prüfung auf dessen Rechtskonformität vorgelegt worden, welche sowohl vom AMS als auch von der Wirtschaftskammer bestätigt worden sei. Schon alleine aus diesem Grund würden die nunmehrigen Vorwürfe verwundern. Die beauftragten Leistungen der mündlich abgeschlossenen Werkverträge hätten sich innerhalb der Rahmenvereinbarungen – und damit auch innerhalb der Gewerbeberechtigung – befunden und hätten auf Erbringung von spezifisch bezeichneten Gewerken gelautet. Die jeweiligen Gewerke seien von

jeweils einem der Werkunternehmer erbracht worden; die Werkunternehmer hätten nicht zusammengearbeitet, also kein Team gebildet. Da die Werkunternehmer nicht persönlich abhängig und zur Erbringung von Gewerken verpflichtet gewesen seien, liege kein Dienstvertrag, sondern ein Werkvertrag vor. Drei der Werkunternehmer, V, U und W, hätten zum damaligen Zeitpunkt über die Ermächtigung des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend zur Ausübung ihres Gewerbe in Österreich gehabt. Die anderen Werkunternehmer hätten ihre Werkleistungen auf Basis ihrer slowakischen Gewerbescheine erbracht. N verfüge über zwei Gewerbeberechtigungen. Da zwischen den Werkunternehmern und dem Bf das beschriebene Werkverhältnis auch tatsächlich so gelebt worden sei, würden keine Dienstverhältnisse, sondern Werkverträge vorliegen. Da keine Dienstverhältnisse vorlägen, habe der Bf gegen keinerlei gesetzliche Bestimmungen verstößen und würden die Beträge der bekämpften Bescheide zu Unrecht vorgeschrieben werden.

Wenn das Finanzamt ausführe, es sei nicht nachvollziehbar, dass 12 Personen, die im Wesentlichen Bauhilfsarbeiten durchgeführt hätten, nicht in das Geschehen auf der Baustelle eingegliedert wären und jede für sich ein Werk erbringe, so verwechsle das Finanzamt offenbar die Koordinationsaufgaben des Bf als Generalunternehmer mit dem Vorliegen einer betrieblichen Hierarchie im arbeitsvertraglichen Sinn. Auf allen Baustellen, auf welchen verschiedene Professionisten zusammenarbeiten würden, sei es notwendig, die Leistungsabfolge der Professionisten vorausschauend zu koordinieren. Werde dies nämlich unterlassen oder bloß mangelhaft durchgeführt, komme es zumindest zu Stehzeiten und damit zu einem Kostenmehraufwand, für welchen der Generalunternehmer den Bauherrn hafte. Auch sei die räumliche Zuteilung einzelner Gewerke an den jeweiligen Werkunternehmer nicht völlig lebensfremd, sondern branchenüblich. Nicht nachvollziehbar seien die rechtlichen Schlussfolgerungen des Finanzamtes, wonach das Finanzamt aus der Tatsache, dass die Rahmenverträge im Wesentlichen gleich lauten würden, ableite, dass den Verträgen keine Bedeutung zukomme. Wäre es tatsächlich so, dass die Verwendung standardisierter Vertragstexte dazu führen würden, dass zwischen den Vertragsparteien keine Rechte und Pflichten begründet werden könnten, würde es in den Bereichen Energieversorgung, der Telekommunikation, der Versicherungen, der Personenbeförderung durch die öffentlichen Verkehrsmittel etc. zu vertragslosen Zuständen kommen, da auch in diesen Branchen mit Vertragsschablonen gearbeitet werde. Selbstverständlich sei dies nicht der Fall und die Schlussfolgerung des Finanzamtes haltlos. Wenn das Finanzamt dem Bf die laufende Kontrolle der Arbeiten vorhalte, sei dem zu entgegnen, dass eben diese Kontrolle Teil des Koordinationsauftrages des Bf als Generalunternehmer sei. Indem das Finanzamt dem Bf vorhalte, die Werkunternehmer könnten sich nicht vertreten lassen, verkenne das Finanzamt ein weiteres Mal die sich in den Verträgen widerspiegelnden Interessen des Bauherrn, welche der Bf als Generalunternehmer wahrzunehmen habe. Denn jede Erteilung eines Bauauftrags an einen Werkunternehmer setze Vertrauen in die Leistungen des – aus einer Vielzahl von Anbietern ausgewählten – Werkunternehmers voraus. Der Bf als Generalunternehmer habe vor allem im Interesse der Haftungsvermeidung

dafür zu sorgen, dass an der Baustelle nur qualifizierte Werkunternehmer arbeiten würden. Aus diesem Grund würden viele Bauherrn die Weitergabe von Bauaufträgen an Subunternehmer verbieten, da zu diesen regelmäßig kein Vertrauensverhältnis bestehe. Krass verkenne das Finanzamt die Rechtslage, wenn es dem Bf vorhalte, er würde den Werkunternehmern die Baumaterialien zur Verfügung stellen. Erstens sei dieser Vorhalt unrichtig und durch vorgreifende Beweiswürdigung zustande gekommen, weil in Wahrheit das Baumaterial für die hier gegenständlichen Gewerke vom Bauherrn stammen würde. Der Bf habe Baumaterialien nur für seine Gewerke, die in diesem Verfahren nicht gegenständlich seien, beigestellt. Zweitens sei Wesensmerkmal jedes Werkvertrages, dass der Werkbesteller das Material beistelle, welches der Werkunternehmer dann zu verarbeiten habe (§ 1166 ABGB). Schulde jemand nur die Herstellung aus einen vom anderen beigestellten Material, so liege ein Werkvertrag vor. Wenn der Hersteller auch das Material zur Verfügung stelle, liege ein Werkliefervertrag vor (§ 651 BGB). Da das Finanzamt all dies verkannt habe, habe es die bekämpften Bescheide mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weswegen die angefochtenen Bescheide aufzuheben seien.

Das Finanzamt führe weiters aus, es entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Werkunternehmer, welche mit einem Taxi anreisen würden, schweres Werkzeug mitführen würden. Ob dieses Vorgehen tatsächlich der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche oder nicht, könne dahingestellt werden. Denn es sei zwar richtig, dass die Werkunternehmer mit dem Taxi angereist seien, doch es gebe keinerlei Beweisergebnisse dafür, dass die Werkunternehmer ihr Werkzeug bei ihrer Anreise mit sich geführt hätten. Dies lege das Finanzamt vielmehr ohne eine diese Annahme tragendes Beweisergebnis zugrunde. Deshalb werde dem Finanzamt unzulässige vorgreifende Beweiswürdigung vorgeworfen. Zwar habe das Finanzamt auch Tatbestandselemente festgestellt, die für das Vorliegen von Werkverträgen sprechen würden, festgestellt (Zurverfügungstellung der Baumaterialien durch den Bf, richtig wohl durch den Bauherrn; Werkunternehmer würden ihr eigenes Werkzeug verwenden; Werkunternehmer würden über Gewerbescheine), doch habe es das Finanzamt im Anschluss daran unterlassen, diese Beweisergebnisse zu würdigen. Demnach sei dem Finanzamt vorzuwerfen, es unterlassen zu haben, darzulegen, weshalb es trotz der Tatsache, dass die Werkunternehmer allesamt Inhaber von Gewerbescheinen seien, mit eigenem Werkzeug arbeiten würden und die Baumaterialien vom Bf, richtig wohl vom Bauherrn, zur Verfügung gestellt würden, dennoch von Dienstverträgen auszugehen. Die Bescheide seien daher mangelhaft begründet.

Somit habe das Finanzamt bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen, bei deren Einhaltung es zu anders lautenden, für den Bf günstigeren Bescheiden hätte kommen können.

Als Beweis wurde die Einvernahme des Bf sowie des E und im Zusammenhang mit der Beistellung von Baumaterial die Einholung eines Sachverständigengutachtens aus dem Fachgebiet des Hochbaus beantragt.

Abschließend wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung „in eventu“ beantragt.

Diese Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Erkenntnis vom 27.04.2018, RV/6100056/2011, wurden die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2009 und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 aufgehoben. Zu beurteilen bleibt die Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer.

Dazu wird erwogen:

A Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 20.01.2011 gegen den Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2009 vom 08.11.2010 und gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

B Haftung betreffend die Lohnsteuer:

1 gesetzliche Grundlagen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind nach § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a erster Satz EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihre geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 78 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Nach § 79 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Nach § 82 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z. 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Der Arbeitnehmer ist gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Der Arbeitnehmer wird nach § 83 Abs. 2 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,
4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird.

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

2 Sachverhalt:

Der Bf war im Jahr 2009 Bauunternehmer in klm.

Am 08.09.2009 wurde durch das Finanzamt auf der Baustelle „Hotel D“, ghi, auf Grundlage des AuslBG sowie des § 89 Abs. 3 EStG 1988 eine Beschäftigungskontrolle durchgeführt und dort 12 slowakische Arbeiter angetroffen, die kein Deutsch sprachen. Es handelte sich dabei um folgende Personen: W, geb. am mno, J, geb. am pqr, H, geb. am rst, U, geb. am tuv, M, geb. am vxy, I geb. am xyz, L, geb. am bcd, F, geb. am efg, G, geb. am hij, K, geb. am ace, N, geb. am fhl und V, geb. am kst.

Die slowakischen Arbeiter deuteten auf den ebenfalls auf der Baustelle anwesenden E und den Bf, welche sodann unter Hinweis auf die Auskunftspflicht nach § 26 Abs. 1 AuslBG und nach § 7b Abs. 9 AVRAG niederschriftlich befragt wurden.

Der Bf sagte laut Niederschrift vom 08.09.2009 Folgendes aus

„12 Arbeiter auf der Baustelle sind Slowaken. Sie sind selbständig mit Gewerbeschein. Sie sind alle schon länger da. Die Abrechnung erfolgt nach Pauschalen. Es liegen Verträge mit den einzelnen Personen vor. Es wird jedem Arbeit zugeteilt, wie lange der Arbeiter dafür braucht, ist dann sein Problem. Qualitätskontrollen mache ich. Ich trage auch die Gewährleistung für das gesamte Haus, die einzelnen Arbeiter belange ich, wenn deren Arbeit nicht in Ordnung ist. Jeder arbeitet für sich, es wird gar nicht gemeinsam gearbeitet. Ich teile die Arbeit ein und Hr. Ee gibt das an die Arbeiter weiter. Wir gehen gemeinsam 9 bis 10 Mal durch und kontrollieren die Arbeit. Die Arbeiter können sich

nicht vertreten lassen, sie müssen jeder ihre Arbeit selbst erledigen. Wenn jemand krank wird, wird er nicht bezahlt. Die Arbeiten umfassen: Schutt tragen, Leitungen stemmen, Wände abtragen. Ich habe den Arbeitern ausdrücklich gesagt, dass sie sich nicht gegenseitig helfen dürfen. Die Arbeit, die täglich gemacht wird, wird von mir fast ständig kontrolliert und sozusagen gleich von mir abgenommen. Ich schreibe nicht auf, wer welche Arbeit gemacht hat. Sie haben eigenes Werkzeug. Ich helfe ihnen nicht bei Erledigungen. Wie die Verpflegung von statten geht, darum kümmere ich mich nicht, auch nicht, wo sie schlafen. Sie müssen sich selbst um An- und Abreise kümmern. Ich habe die Gewerbescheine kontrolliert. Die sind in Ordnung. 2 Personen warten noch auf die Dienstleistungsanzeige gemäß § 373a GewO. Ich lasse sie nicht arbeiten, bis diese hier ist.“

E war laut der mit ihm aufgenommenen Niederschrift vom 08.09.2009 slowakischer Staatsbürger und Geschäftsführer der Z und sage als Auskunftsperson Folgendes aus:

„Ich war seit ca. Juni immer wieder hier im Hotel. Im Juni war ich als GF der Z s.r.o hier. Momentan bin ich bei der CD (Besitzer des Hotels) angemeldet und bin hier für die Besorgung der Lieferanten und die Auftragsvergabe zuständig. Ich bin auch bei der CD angemeldet. Die 12 slowakischen StA sind am 1.9.2009 nach Österreich gekommen. Sie sind mit einem Taxi gekommen. Dafür haben sie ca. € 50 bis € 60,-- bezahlt. 9 haben ein freies Gewerbe und 3 haben ein reglementiertes Gewerbe. Die Unterkunft zahlen die 12 slowakischen Selbständigen selber (€ 15,--). Die CD beschäftigt eine Köchin. Diese kocht für die Arbeiter. Die Arbeiter zahlen jeweils € 15/Tag. Fr. O ist seit gestern hier. Ich kenne sie über Fr. Q. Ich habe sie gefragt, ob sie eine Köchin weiß. Fr. OP war hier auf Probearbeit. Diese hätte bis zum Wochenende gearbeitet. Die CD hätte bei einer Festanstellung € 1.200,-- an sie bezahlt. Wir haben ausgemacht, dass sie 4 h pro Tag bekommen. Die Zutaten besorge ich, die sie zum Kochen braucht. Die 12 Arbeiter habe ich über verschiedene Baufirmen in der Slowakei organisiert.“

Anlässlich der Nachrechnung von Unterlagen führte der Bf am 03.11.2009 im Wesentlichen zusätzlich aus, dass jeder der „Werkunternehmer“ ein eigenes „Werk“ erfülle. Als Beispiel nannte er, dass er im ehemaligen Speiseraum jedem der Arbeiter einige Quadratmeter zugeteilt habe, an denen sie die Fliesen herausgeschlagen hätten. Die Arbeit habe jeder selbständig durchführen müssen. Die „Werkunternehmer“ hätten sich nicht von einem anderen „Werkunternehmer“ helfen lassen dürfen. Dies sei auch vom Bf kontrolliert worden. Bezuglich der Arbeitszeit der „Werkunternehmer“ gab der Bf an, dass es unterschiedlich sei, wann die Arbeiter auf die Baustelle kämen. Einige seien schon um 07:00 Uhr da, wieder andere kämen erst um 08:00 Uhr oder um 08:30 Uhr. Der Bf sei von der C damit beauftragt worden, im Hotel Abbrucharbeiten und die Trockenbauarbeiten durchzuführen.

Die „Werkunternehmer“ legten keine Rechnungen.

Der Bf schloss mit sämtlichen der 12 slowakischen Arbeiter jeweils einen „Werkvertrag“ ab. Der Bf und der jeweilige Auftragnehmer erklärten darin Folgendes („*Einzelheiten des Werkvertrages*“):

1. „*Der Auftragnehmer ist im EU-Nachbarland Slowakei selbständig als Gewerbetreibender auf Grund eines gültigen slowakischen Gewerbescheines tätig. Auch gegenwärtig arbeitet er auf gewerberechtlicher Basis im gleichen Zeitraum für mehrere Auftraggeber gleichzeitig. Er fühlt sich vom Auftraggeber in diesem Werkvertrag wirtschaftlich nicht abhängig zu sein, da er sein Lebensunterhalt nur zu einem unerheblichen Teil aus dem vorliegenden Werkvertrag bestreitet.*
2. *Der Auftragnehmer ist in Besitz eines gültigen Gewerbescheins für Ausübung Freies Gewerbes als Hilfsarbeitskraft auf der Baustelle.*
3. *Der Auftragnehmer ist in keiner Weise in das Geschehen auf der Baustelle eingegliedert. Er unterliegt keiner persönlichen Weisungsgebundenheit. Der Auftragnehmer unterliegt keinen Weisungen hinsichtlich Arbeitszeit und Inhalt der auszuführenden Tätigkeit (Methode, Arbeitsweise, Reihenfolge), d.h. er handelt weisungsfrei und ohne jegliche Begrenzung seiner Entscheidungsfreiheit. Nur sollte für den Auftragnehmer die Baudokumentation nicht ganz klar sein, ist für ausschließlich sachliche Klarstellungen (fachliche Informationen) einzig und allein der Architekt zuständig.*
4. *Der Auftragnehmer unterliegt auch keiner Berichterstattungspflicht. Nur wenn die vereinbarten Tätigkeiten offenkundig verspätet sind, ist der Auftraggeber berechtigt, nach Ursachen und Ausgang zu fragen. Auch dann ist für den Auftragnehmer einzig der vereinbarte Endtermin der Fertigstellung des Werkes verbindlich.*
5. *Es besteht kein Konkurrenzverbot, d.h. der Auftragnehmer ist berechtigt, im vereinbarten Erbringungszeitraum auch weiterhin und auch bei ähnlich gearteten Tätigkeiten für beliebig viele andere Auftraggeber tätig zu sein. Dem entspricht auch der gegenüber dem gemeinsam mit dem Auftraggeber abgeschätzten Arbeitsaufwand lang erstreckte Endtermin für die Fertigstellung des vereinbarten Werkes.*
6. *Der Auftragnehmer arbeitet auf sein eigenes wirtschaftliches Risiko. Er hat seine Aufwendungen selbst zu tragen. Vom Auftraggeber werden weder Arbeitskleid, noch Verpflegung (Essen, Trinken), Transport, Unterkunft, o. ä. zur Verfügung gestellt. Der Auftragnehmer verpflichtet sich, das vereinbarte Werk gewissenhaft und nach allgemein anerkannten und zumutbaren Regeln der Technik zu erbringen und trägt auch die gesetzlich vorgeschriebene Gewährleistungshaftung. Er ist damit einverstanden, dass die Übernahme und Entlohnung nur auf Grund angemessener Qualität seines Werkes erfolgen kann.*
Bei nicht pünktlicher Erbringung der Leistung ist die Geltendmachung eines Verspätungsschadens seitens des Auftraggebers möglich.
7. *Es werden keine Stundenlisten geführt, die Entlohnung erfolgt grundsätzlich nach Beendigung des Werkes durch vereinbartes Pauschalhonorar. Der Auftragnehmer kann jedoch mit dem Auftraggeber angemessene Vorschusszahlungen entsprechend der erbrachten Leistung (dem erreichten Werkzustand) vereinbaren. Eine Nichtgewährung*

der Vorschusszahlungen ist jedoch kein Grund für die Einstellung der Arbeiten seitens des Auftragnehmers.

Als Beendigung gilt eine unbeanstandete Übernahme des Werkes seitens des Auftraggebers. Sollte der Auftraggeber das Werk mit Recht beanstanden, ist der Auftragnehmer verpflichtet, das Werk auf sein Risiko und seine Kosten in den gewünschten Zustand zu bringen.

8. *Die Baumaterialien werden bauseitig (vom Auftraggeber) beigestellt. Der Auftragnehmer geht mit den Baumaterialien mit der Baustelleneinrichtung und anderen Ressourcen im Eigentum des Auftraggebers, als auch mit Baustrom und Wasser, sparsam und schonend um. Er achtet darauf, dem Auftraggeber, den Nachbarn und der Gemeinde durch seine Tätigkeit keine Schäden zu verursachen, berechtigte Interessen nicht zu verletzen und die Umwelt nicht zu belasten.*
9. *Der Auftragnehmer verwendet bei der Arbeit seine eigenen Schutz- und Arbeitsmittel (Werkzeuge, Vorrichtungen), die er jederzeit zur Arbeit für andere Auftraggeber von der Baustelle mitnehmen darf.*
10. *Für die Unfall-, Kranken- und Sozialversicherung, für die Versteuerung und andere Abgaben ist ausschließlich der Auftragnehmer verantwortlich.*
11. *Das vereinbarte Werk muss nicht unbedingt persönlich vom Auftragnehmer erbracht werden. Dieser ist berechtigt, sich auch ohne Erklärung von Gründen geeigneter Gehilfen zu bedienen oder sich durch eine oder mehrere Ersatzkräfte (Subunternehmer) gänzlich vertreten zu lassen. Für das (Rechts)verhältnis zwischen dem Auftragnehmer und den Dritten ist ausschließlich der Auftragnehmer verantwortlich, zwischen dem Auftraggeber und den Dritten entsteht kein Vertragsverhältnis. Die Dritten müssen jedoch in Besitz von Dokumenten unter Punkt 1. und 2. sein, bzw. muss ihre Tätigkeit arbeitsrechtlich auf Grund des AusIBG erlaubt sein. Auch andere Punkte dieses Werkvertrages gelten für die Dritten wie für den Auftragnehmer selbst.*
12. *Die Fertigstellung des vereinbarten Werkes, seine unbeanstandete Übernahme durch den Auftraggeber und anschließende Auszahlung des vereinbarten Pauschalhonorars bewirken automatisch die Beendigung des Rechtsverhältnisses zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer. Eine gesonderte Beendigungserklärung ist hinsichtlich des vorliegenden Zielschuldverhältnisses nicht notwendig. Die eventuellen Garantie- und Kostenersatzansprüche des Auftraggebers bleiben aufrechterhalten.*
Beide Vertragsparteien sind auch berechtigt, das Vertragsverhältnis mit sofortiger Wirkung für beendet zu erklären. Insoweit jedoch eine solche Beendigung des Vertragsverhältnisses für den jeweils anderen Vertragspartner einen Schaden herbeizuführen geeignet ist und es dem beendigungswilligen Vertragspartner zumutbar ist, zur Abwendung eines derartigen Schadens das Vertragsverhältnis noch während angemessener Frist fortzusetzen, ist er dazu auch verpflichtet, widrigenfalls können gegen ihn allfällige Ansprüche aus dem Titel des Schadenersatzes gestellt werden.
13. *Es wird festgehalten, dass mangels Vorliegens eines Arbeitsverhältnisses (eines Dauerschuldverhältnisses) arbeitsrechtliche Bestimmungen (Urlaub, Entgeltfortzahlung*

im Krankheitsfall, Abfertigung, kollektivverträgliche Ansprüche, usw.) auf das vorliegende Werksvertragsverhältnis keine Anwendung finden.

14. Der Auftragnehmer bestätigt, alle Angaben gewissenhaft und wahrheitsgetreu gemacht zu haben und verpflichtet sich, allfällige Änderungen dem Auftraggeber umgehend mitzuteilen. Er verpflichtet sich auch, dem Auftraggeber alle Schäden zu ersetzen, die diesem durch auch nur fahrlässige Handlung des Auftragnehmers entstehen können.

15. Dieser Werkvertrag besteht aus vier Seiten. Er ist in slowakischer und deutscher Sprache verfasst, wobei beide Ausführungen inhaltlich gleich sind und dürfen voneinander nicht abgetrennt werden. Eventuelle Nachträge zum Werkvertrag können nur schriftlich erfolgen und müssen mit Unterschriften beider Vertragsparteien versehen sein.

16. Beide Vertragsparteien haben diesen Werkvertrag sorgfältig und ohne jeglichen Zeit- oder anderen Druck gelesen. Mit dem Inhalt sind sie einverstanden und nach gründlicher Überlegung und zum Zeichen des Einverständnisses unterschreiben sie den Text auf jeder Seite. Jede Vertragspartei erhält eine komplette (slowakische und deutsche) Ausführung des Werkvertrages.

17. Der Auftragnehmer ist verpflichtet, seine Ausführung des Werkvertrages immer bei sich auf der Baustelle zwecks Verweisung den eventuellen Kontrollorganen bereit zu halten.“

Abweichend von den zuvor angeführten „*Einzelheiten des Werkvertrages*“ lautete Punkt 2 bei dem jeweils zwischen dem Bf und U, V und W abgeschlossene „*Werkvertrag*“ wie folgt:

„2. Der Auftragnehmer ist in Besitz eines gültigen Anerkennungsbescheides des österreichischen Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit (BMWA). Auf Grund des Bescheides des BMWA darf das vereinbarte Werk in Österreich auf gewerberechtlicher Basis als Selbständiger im Wege der „Dienstleistungserbringung über die Grenze ausführen.“

Unter dem den „*Einzelheiten des Werkvertrages*“ vorangestellten Titel „*Werkleistungsvereinbarung*“ wurde mit sämtlichen Arbeitern, außer mit U, V und W, konkret festgehalten, welches „*Werk*“ auf dem Baugrundstück in ghi, zu erbringen ist, nämlich: „*Hilfsarbeitskraft auf der Baustelle, Material Beförderung auf der Baustelle, Bereitung Arbeiten auf der Baustelle*“; der Arbeitsaufwand wurde jeweils mit ungefähr 160 Arbeitsstunden geschätzt; als Erbringungszeitraum wurde die Zeit von 01.09.2009 bis 21.09.2009 „*bei freier Arbeitszeiteinteilung*“ festgelegt und ein Pauschalhonorar von 2.240, Euro „*fällig bei Beendigung des Werkes*“ vereinbart.

In dem zwischen dem Bf und U abgeschlossenen „*Werkvertrag*“ wurde als das zu erbringende „*Werk*“ Folgendes festgehalten: „*Verschließen von Installationsöffnungen Gipsen und Spachteln, Hilfsarbeitskraft auf der Baustelle, Material Beförderung auf der Baustelle, Bereitung Arbeiten auf der Baustelle*“. Als Pauschalhonorar wurde ebenfalls ein Betrag von 2.440,-- Euro allerdings für die Erbringung von ungefähr 120 Arbeitsstunden in der Zeit von 08.09.2009 bis 21.09.2009 vereinbart.

Der vom Bf mit V abgeschlossene „Werkvertrag“ enthält in der „Werkleistungsvereinbarung“ folgendes zu erbringendes „Werk“: „*Fliesen und Plattenlegen, Einmauern von Duschtassen und Badewannen Verschließen von Installationsöffnungen und spachteln, Hilfsarbeitskraft auf der Baustelle, Material Beförderung, auf der Baustelle Bereitung Arbeiten auf der Baustelle*“. Als Erbringungszeitraum wurde die Zeit von 09.09.2009 bis 21.09.2009 festgehalten und das Pauschalhonorar mit 2.540,-- Euro für ungefähr 120 Arbeitsstunden vereinbart.

Mit W vereinbarte der Bf unter dem Titel „Werkleistungsvereinbarung“ folgendes „Werk“: „*Mauern, Verputz Arbeiten, Hilfsarbeitskraft auf der Baustelle, Material Beförderung auf der Baustelle, Bereitung Arbeiten auf der Baustelle.*“ Für einen geschätzten Arbeitsaufwand von ungefähr 120 Arbeitsstunden in der Zeit von 09.09.2009 bis 21.09.2009 wurde ein Pauschalhonorar von 2.660,-- Euro vereinbart.

Das Baumaterial stammte vom Bauherrn.

Das Bundesministerium für Wirtschaft, Familie und Jugend (bmwfj) stellte für W eine Mitteilung gemäß § 373a Abs. 5 GewO 1994 aus, wonach aufgrund seiner Berufsqualifikation bei vorübergehender Tätigkeit: Baumeistergewerbe, eingeschränkt auf ausführende Maurermeistertätigkeiten, eine schwerwiegende Beeinträchtigung der öffentlichen Gesundheit oder Sicherheit bzw. der Gesundheit oder Sicherheit des Dienstleistungsempfängers nicht zu befürchten und daher bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen die Erbringung seiner den Gegenstand der Anzeige bildenden Dienstleistungen in Österreich mit Erhalt dieses Schreibens zulässig ist.

Für V stellte das bmwfj eine Mitteilung gemäß § 373 Abs. 5 Z. 1 EwO 1994 aus, wonach der vorübergehenden und gelegentlich grenzüberschreitenden Ausübung seiner in der Slowakei befugt ausgeübten Tätigkeit: Platten- und Fliesenleger keine gesetzlichen Hindernisse nach diesem Bundesgesetz entgegenstehen und daher gegen die Erbringung seiner den Gegenstand der Anzeige bildenden Dienstleistungen in Österreich kein Einwand besteht.

Für U erfolgte von Seiten des bmwfj eine Mitteilung gemäß § 373a GewO 1994, wonach der vorübergehenden und gelegentlichen grenzüberschreitenden Ausübung seiner in der Slowakei befugt ausgeübten Tätigkeit: Maler und Anstreicher keine gesetzlichen Hindernisse nach diesem Bundesgesetz entgegenstehen.

Das Gemeindeamt R stellte für K einen Gewerbeschein aus, aufgrund dessen er berechtigt ist in folgenden Bereichen tätig zu werden: Wasser- und Heizungsinstallationen, Kauf von Waren zum Weiterverkauf an Endverbraucher (Einzelhandel), Kauf von Waren zum Weiterverkauf an Gewerbetreibende (Großhandel), Hilfsbauarbeiten – Hau-, Abriss- und Aushubarbeiten, Vermittlungstätigkeiten im Umfang des freien Gewerbes.

Das Gemeindeamt S, stellte für J einen Gewerbeschein aus, aufgrund dessen er berechtigt ist in folgenden Bereichen tätig zu werden: Hilfsbauarbeiten, Maler und Anstreicher, Dienstleistungen im Försterbau und Holzgewinnung, Abrissarbeiten.

Laut einem Auszug aus dem Gewerberegister sind für G folgende Unternehmensgegenstände eingetragen: Wasserinstallationsarbeiten, Hilfsbauarbeiten, Maler, Schweißer.

Das Gemeindeamt S stellte für H einen Gewerbeschein aus, aufgrund dessen er berechtigt ist in folgenden Bereichen tätig zu werden: Maurer, Verlegung von Bodenbelägen.

Dem vom Gemeindeamt S für F ausgestellten Gewerbeschein ist zu entnehmen, dass dieser zur Ausübung von Tätigkeiten in folgenden Bereichen berechtigt ist: Vorbereitung von Baustellen, Verlegung von Pflasterböden, Werbe- und Anzeigetätigkeiten, Fertigung von Souvenirs im Umfang des freien Gewerbes.

L verfügt über einen vom Bezirksamt in T ausgestellten Gewerbeschein, wonach er zur Ausübung von Tätigkeiten in folgenden Bereichen berechtigt ist: Installationsarbeiten, Abrissarbeiten, Baustellenvorbereitung, Geländeausbau.

I kann einen vom Gemeindeamt S ausgestellten Gewerbeschein vorweisen, laut dem er zur Ausübung von Tätigkeiten in folgenden Bereichen berechtigt ist: Hilfsbauarbeiten, Maler und Anstreicher, Gerüstbau, Schweißerarbeiten.

Der von dem Gemeindeamt S für M und für N ausgestellten Gewerbeschein ist zu entnehmen, dass diese berechtigt sind Bauvorbereitungsarbeiten durchzuführen. Einem weiteren Gewerbeschein ist zu entnehmen, dass N zusätzlich berechtigt ist, Fertigstellungsbauarbeiten beim Ausbau von Innen- und Außenräumen durchzuführen.

Am 08.09.2009 stellte der Bf die Rechnung Nr. 29 gegenüber der C, plk R, Slowakei, über den Leistungszeitraum 01.09.2009 bis 21.09.2009 aus. Er verrechnete einen Pauschalbetrag netto in Höhe von 29.190,-- Euro (35.028,-- Euro brutto) für „*Stemmarmarbeiten und Schutt austragen. Für Elektro und Wasserinstallation Erdgeschoss und 1. Obergeschoss*“ und führte unter dem Betreff „*Objekt*“ noch Folgendes aus: „*Stemmarmarbeiten, Schutt austragen Hotel D, ghi*“.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten der Betriebsprüfung bzw. GPLA-Prüfung und den im Zuge des Beschwerdeverfahrens vom Bf vorgelegten Unterlagen sowie aus der Berufungs- bzw. Beschwerdeschrift selbst.

3 rechtliche Würdigung samt Beweiswürdigung:

Nach der Aussage des § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der eigentliche Steuerschuldner, der Steuerpflichtige. Aus dem vorangestellten § 82 EStG 1988 folgt aber, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr, dh für die richtige Berechnung der Lohnsteuer, für die vollständige Einbehaltung und die termingerechte Abfuhr der einbehaltenen Beträge an das Finanzamt der Betriebsstätte haftet. (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 2 zu § 82, Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 11 zu § 82).

Arbeitgeber kann dabei nur derjenige sein, demgegenüber ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 besteht, wobei der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts ist. Er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht. (Vgl. VwGH vom 30.01.2014, 2013/15/0158, VwGH vom 29.09.2010, 2008/13/0160, Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, Rz 14 zu § 47).

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, ob der Bf – wie von Seiten des Finanzamtes angenommen - als Arbeitgeber jener 12 slowakischen Personen anzusehen ist, die für ihn im September 2009 entgeltlich tätig wurden, oder ob dies nicht der Fall ist. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwischen dem Bf und den 12 slowakischen Personen vorliegt oder ob die 12 slowakischen Personen – wie in der Berufungs- bzw. Beschwerdeschrift ausgeführt – als „Werkunternehmer“ gegenüber dem Bf auf Grundlage eines Werkvertrages Leistungen erbrachten.

Zur Klärung der gegenständlichen Frage ist das Gesamtbild der Tätigkeit der 12 slowakischen „Werkunternehmer“ darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. (Vgl. VwGH vom 24.09.2003, 2000/13/0182).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nämlich nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungweise Gewicht beizumessen ist. (Vgl. VwGH vom 29.02.2012, 2008/13/0087, VwGH vom 19.09.2007, 2007/13/0071).

Vorweg ist dazu festzuhalten, dass ein für die selbständige Ausübung der Tätigkeit sprechender Werkvertrag vorliegt, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind auf das Endprodukt als solches gerichtet. (Vgl. VwGH vom 15.05.2009, 2009/09/0094, VwGH vom 21.08.2017, Ra 2016/08/0119).

In den gegenständlichen 12 Werkleistungsvereinbarungen war das „Werk“ unter Angabe der konkreten Baustelle jeweils wie folgt umschrieben: „*Hilfsarbeitskraft auf der Baustelle, Material Beförderung auf der Baustelle, Bereitung Arbeiten auf der Baustelle*“. Zusätzlich wurde bei U angeführt: „*Verschließen von Installationsöffnungen Gipsen und Spachteln*“, bei V: „*Fliesen und Plattenlegen, Einmauern von Duschtassen und Badewannen Verschließen von Installationsöffnungen und Spachteln*,“ und bei W: „*Mauern, Verputz Arbeiten*“. Als Leistungserbringungszeitraum wird bei 9 Arbeitern die Zeit von 08.09.2009 bis 21.09.2009, bei U die Zeit von 08.09.2009 bis 21.09.2009 und bei V sowie

W die Zeit von 09.09.2009 bis 21.09.2009 bekannt gegeben. Der Bf schrieb laut seinen eigenen Aussagen nicht auf, wer welche Arbeiten verrichtete. (Vgl. Pkt 2).

Wie in der Berufungs- bzw. Beschwerdeschrift ausgeführt, wurde die Textierung der Werkleistungsvereinbarungen in den "Werkverträgen" in Abstimmung auf die jeweilige Gewerbeberechtigung der "Werkunternehmer" gewählt. Sie geben somit nicht unbedingt die tatsächliche bzw. eine unterschiedliche Art der Leistungserbringung wider. Laut Aussage des Bf in der Einvernahme vom 08.09.2009 bestanden die Arbeiten tatsächlich in „*Schutt tragen, Leitungen stemmen, Wände abtragen*“.

Aus der Sicht des Bundesgerichts lassen die sehr allgemein gehaltenen und sich an den Gewerbeberichtigungen orientierenden Umschreibungen des Leistungsgegenstandes und auch die vom Bundesfinanzgericht als glaubwürdig angesehene Aussage des Bf in der Einvernahme vom 08.09.2009, wonach die Arbeiten „*Schutt tragen, Leitungen stemmen, Wände abtragen*“ umfassen und die einzelnen (erbrachten) Leistungen der 12 „Werkunternehmer“ nicht differenziert und detailliert (schriftlich) festgehalten wurden, nicht erkennen, dass von den einzelnen „Werkunternehmern“ jeweils die Herstellung eines Werkes im dargestellten Sinn (als in sich geschlossene Einheit einer individualisierten, konkretisierten und gewährleistungstauglichen Leistung) geschuldet oder erbracht worden wäre. Die 12 „Werkunternehmer“ haben sich vielmehr jeweils vertraglich dazu verpflichtet, dem Bf für einen vereinbarten Zeitraum für die laufende Durchführung diverser manueller Tätigkeiten auf der genannten Baustelle zur Verfügung zu stehen.

Es handelt sich bei den vom Bf angesprochenen Arbeiten im Wesentlichen – wie auch in der Berufungs- bzw. Beschwerde nicht bestritten wurde - um Hilfstätigkeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten, die nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt Dienstleistungen und kein selbständiges Werk darstellen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur dargetan hat, können Hilfsarbeiten bzw. einfache manuelle Tätigkeiten nicht Gegenstand eines Werkvertrages sein. Mit der Beurteilung von Spachtelarbeiten war das Höchstgericht bereits mehrfach befasst, wobei es zum Ausdruck brachte, dass in diesen Fällen keine Werkleistungen vorliegen. (Vgl. VwGH vom 27.10.1999, 98/09/0033, VwGH vom 31.07.2012, 2008/13/0071 mit weiteren Hinweisen, BFG vom 29.04.2014, RV/6100241/2012).

Das Bundesfinanzgericht gelangt zu dem Ergebnis, dass die einzelnen Arbeiter nicht jeder für sich ein bestimmtes (im Vorhinein) individualisierbares Werk geschuldet bzw. erbracht haben, sondern dass sie dem Bf ihre Arbeitskraft zur Durchführung der ihnen übertragenen Arbeiten zur Verfügung gestellt haben.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand darstellt. (Vgl. VwGH vom 18.12.2013, 2009/13/0230, VwGH vom 21.12.2011, 2010/08/0129, VwGH vom 02.02.2010, 2009/15/0191, VwGH vom 19.09.2007, 2007/13/0071).

Zu der Annahme, dass im gegenständlichen Fall jeweils die Arbeitskraft geschuldet wird und daher nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein Dienstverhältnis vorliegt, ist ergänzend noch Folgendes auszuführen:

Ein Dienstverhältnis setzt keine zeitliche Mindestdauer voraus. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist eine dauernde oder auf unbestimmte Zeit vorgesehene Bindung des Arbeitnehmers nicht entscheidend. Selbst eine nur vorübergehende Arbeitsleistung kann bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen ein Dienstverhältnis im Sinne der zuvor angeführten Gesetzesstelle begründen. (Vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Rz 53 zu § 47, VwGH vom 04.03.1986, 84/14/0063).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. (Vgl. VwGH vom 28.05.2015, 2013/15/0162, VwGH vom 18.12.2013, 2009/13/0230).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die - für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. (Vgl. VwGH vom 29.06.2016, 2013/15/0281, VwGH vom 28.05.2015, 2013/15/0162).

Der Niederschrift über die Einvernahme des Bf vom 08.09.2009 ist zu entnehmen, dass der Bf den einzelnen „Werkunternehmern“ die Arbeit zuteilte und die durchgeführten Arbeiten fast ständig kontrollierte (vgl. Pkt 2). An der Richtigkeit dieser Angaben des Bf wird nicht gezweifelt.

Dieser Sachverhalt bedeutet, dass den einzelnen „Werkunternehmern“ der Einsatz ihrer Arbeitskraft in keiner Weise ihnen selbst überlassen war, sondern dass der Bf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft jedes einzelnen „Werkunternehmers“ bestimmte und diesen Einsatz beinahe durchgehend kontrollierte. Daraus ist eine nicht unbeträchtliche Leitungs- und Verfügungsmacht des Bf über die 12 „Werkunternehmer“ bei ihren Tätigkeiten zu erkennen. Das Vorliegen einer – für ein Dienstverhältnis typischen - persönlichen Weisungsgebundenheit ist somit zu bejahen.

Auch wenn unter Punkt 3. der gegenständlichen „Werkverträge“ davon die Rede ist, dass der Auftragnehmer keiner persönlichen Weisungsgebundenheit unterliegt, so ist doch – wie bereits festgehalten - der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt entscheidend und dementsprechend von einer persönlichen Weisungsgebundenheit auszugehen.

In diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung ebenfalls für ein Dienstverhältnis spricht. Umgekehrt spricht es

grundsätzlich gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis, wenn sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und er über die Vertretung selbst bestimmen kann. (Vgl. VwGH vom 28.05.2015, 2013/15/0162, VwGH vom 18.12.2013).

Die gegenständlichen „Werkverträge“ sprechen unter Pkt. 11 eine Vertretungsmöglichkeit an. Der Bf sagte demgegenüber aus, dass sich die „Werkunternehmer“ nicht vertreten lassen konnten, sondern jeder seine Arbeit selbst erledigen musste (vgl. Pkt 1).

Diese Aussage des Bf ist ebenfalls glaubwürdig und spiegelt aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes die Wirklichkeit wider, wonach der einzelne „Werkunternehmer“ nicht berechtigt war, ohne Erklärung von Gründen aus freien Stücken von sich aus die ihm übertragene Arbeit an einen Vertreter weiterzugeben. Damit hat die in den „Werkverträgen“ festgehaltene Vertretungsbefugnis ebenfalls seine Indizwirkung verloren. Eine entsprechende Vertretungsmöglichkeit, welche uU. gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen könnte, ist zu verneinen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers – als weiteres zu prüfendes Kriterium - ist im Sinne einer Abhängigkeit vom „Auftraggeber“ zu verstehen. Sie zeigt sich ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. (Vgl. VwGH vom 28.05.2015, 2013/15/0162, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Rz 31 zu § 47).

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass die Tätigkeit an dem von vorne herein festgelegten Ort, der Baustelle Hotel D in ghi, zu erbringen war. Zusätzlich war der Leistungszeitraum in den „Werkverträgen“ genau umschrieben und der Arbeitsaufwand wurde in Arbeitsstunden geschätzt. So wurden für 9 „Werkunternehmer“ ein Leistungszeitraum von drei Wochen und die Erbringung von ungefähr 160 Arbeitsstunden und für drei „Werkunternehmer“ ein Leistungszeitraum von rund zwei Wochen und die Erbringung von ungefähr 120 Arbeitsstunden vorgesehen und von diesen so akzeptiert. (Vgl. Pkt. 2)

Ein Gestaltungsspielraum hinsichtlich des Arbeitsortes bestand also für die 12 „Werkunternehmer“ nicht. Zusätzlich kann aufgrund der engen vereinbarten Zeitvorgaben auch nicht von einem nennenswerten Gestaltungsspielraum der „Werkunternehmer“ hinsichtlich der Arbeitszeit ausgegangen werden. Sie sagten durch die Vertragsunterzeichnung Arbeitsleistungen von ungefähr 160 bzw. 120 Stunden während der Vertragsdauer von rund zwei bzw. rund drei Wochen zu. Die „Werkunternehmer“ konnten aufgrund der vertraglichen Festlegungen den zeitlichen Umfang ihrer Tätigkeit während der Vertragsdauer somit nicht maßgeblich verändern und hatten während dieser Zeit auch im Hinblick auf die örtliche Festlegung praktisch nicht die Möglichkeit für mehrere „Auftraggeber“ tätig zu werden.

Die Tatsache, dass der Bf den einzelnen „Werkunternehmern“ die Arbeit zuteilte und die durchgeführten Arbeiten fast ständig kontrollierte, spricht dafür, dass

die „Werkunternehmer“ in die vom Bf bestimmte Ablauforganisation am Ort der Arbeitserbringung eingegliedert waren. Es fehlen Anhaltspunkte dafür, dass die einzelnen „Werkunternehmer“ in der Lage gewesen wären, den Ablauf der Arbeiten zeitlich oder organisatorisch zu beeinflussen. Die „Werkunternehmer“ konnten damit keine nennenswerte Möglichkeit haben, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit jederzeit selbst zu regeln und abzuändern.

Zusätzlich lassen sich die Aussagen des E zum Preis der Unterkunft und zu einer für die 12 „Werkunternehmer“ engagierte Köchin so verstehen, dass die 12 „Subunternehmer“ gemeinsam in derselben Unterkunft nächtigten und gemeinsam aßen. Auch dies sind Indizien dafür, dass den einzelnen „Werkunternehmern“ nur ein eingeschränkter Gestaltungsspielraum hinsichtlich ihrer Arbeitszeit zukam.

Zu dem laut Aussage des Bf in der Früh gegebenen gewissen Gestaltungsspielraum der „Werkunternehmer“ hinsichtlich ihre Arbeitsbeginns ist festzuhalten, dass die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeitgestaltung – innerhalb vorgegebener zeitlicher Grenzen – weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit der Beschäftigten noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb des Bf spricht. (Vgl. VwGH vom 02.02.2010, 2009/15/0191).

Allein aufgrund der vertraglich vereinbarten Arbeitsleistungen von ungefähr 120 bzw. 160 Stunden während der Vertragsdauer von rund zwei bzw. rund drei Wochen, aber auch auf Grund der Gleichartigkeit der auf derselben Baustelle von den einzelnen „Werkunternehmern“ zu erbringenden Arbeiten und des dadurch bedingten inhaltlichen Zusammenhangs der Arbeiten sowie der laufenden Kontrolle der zu erbringenden Arbeiten durch den Bf ist – wie bereits ausgeführt - davon auszugehen, dass einer freien Zeiteinteilung durch die „Werkunternehmer“ jedenfalls enge Grenzen gesetzt wurden. Der in den „Werkverträgen“ angesprochenen freien Zeiteinteilung kommt aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes daher nur eine völlig untergeordnete praktische Bedeutung zu.

Die Art der vereinbarten Tätigkeiten und die Organisation des Tätigwerdens lassen insgesamt keine außergewöhnliche (unternehmerähnliche) Dispositionsmöglichkeit für die einzelnen „Werkunternehmer“ erkennen.

Das Festhalten der ungefähren Arbeitsstunden in den einzelnen „Werkverträgen“ bedeutet im Zusammenhang mit der mangelnden Umschreibung eines individualisierbaren Werkes aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes auch, dass das vereinbarte Pauschalhonorar sich an diesen (ungefähren) Arbeitsstunden orientierte.

Eine Entlohnung, die sich letztlich an den zu leistenden Arbeitsstunden orientiert, ist zusätzlich ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. (Vgl. VwGH vom 22.03.2010, 2009/15/0200).

Dem Vorbringen des Bf, bei unverschuldeter Möglichkeit der Leistung seien in den in Rede stehenden Vereinbarungen keine Bestimmungen für einen Entgeltanspruch enthalten, ist entgegen zu halten, dass Sozialleistungen wie etwa die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein mögen, ihr Fehlen aber noch nicht bedeutet, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber

seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet. (Vgl. VwGH vom 24.09.2003, 2000/13/0182, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270).

Hinsichtlich eingesetzter Arbeitsmitteln wie beispielsweise Arbeitskleidung und Werkzeug ist festzuhalten, dass die zur Verfügung Stellung eigener Arbeitskleidung und eigenes Werkzeuges durch die Arbeiter für die Durchführung der aufgetragenen Arbeiten aus der Sicht nicht gegen ein Dienstverhältnis sprechen. (Vgl. VwGH vom 17.03.1966, 1574/65)

Laut Aussage des Bf hatten die „Werkunternehmer“ eigenes Werkzeug (vgl. Pkt. 2). Auch wenn die 12 „Werkunternehmer“ ihr eigenes Werkzeug mitgebracht haben, so spricht dies bei Gesamtbetrachtung der Verhältnisse nicht gegen eine organisatorische Eingliederung bzw. ein Dienstverhältnis.

Die Eingliederung der 12 „Werkunternehmer“ in den geschäftlichen Organismus des Bf ist daher im Ergebnis zu bejahen.

Es ist somit im gegenständlichen Fall sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für den Bf tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus des Bf auszugehen. Die vorrangig zu prüfenden Kriterien sprechen somit für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Davon abgesehen, ist auch nicht zu erkennen, dass diese 12 „Werkunternehmer“ ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen. (Vgl. VwGH vom 28.05.2009, 2007/15/0163).

Durch die Vereinbarung eines Pauschalhonorars, eines geschätzten Arbeitsaufwandes in Arbeitsstunden und des Leistungserbringungszeitraumes verblieb den 12 „Werkunternehmern“ offensichtlich kein Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung der Einnahmen. Es bestand dadurch keine Möglichkeit, ihre Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern. Gerade diese fehlende Einflussnahme auf die Einnahmen ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist nicht zu erkennen, da - wie in der Berufungs- bzw. Beschwerdeschrift festgehalten – das Baumaterial vom Bauherrn stammte. Eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte (etwa billigerer Materialeinkauf) war daher für die „Werkunternehmer“ nicht möglich. Davon abgesehen spricht es nicht gegen ein Dienstverhältnis, wenn berufliche Aufwendungen von einem Arbeitnehmer zu tragen sind. Auch die steuerlichen Vorschriften tragen diesem Umstand insoweit Rechnung, als unter bestimmten Voraussetzungen die Aufwendungen der

Arbeitnehmer zB für Arbeitsmittel als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. VwGH vom 17.03.1966, 1574/65).

Im gegenständlichen Fall ist daher sowohl ein einnahmenseitiges als auch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis zu verneinen.

Ein Haftungsrisiko muss schon aufgrund der Art der Tätigkeit (laut Aussage des Bf „*Schutt tragen, Leitungen stemmen, Wände abtragen*“) als gering eingestuft werden. Zusätzlich ist davon auszugehen, dass die laufende Kontrolle durch den Bf Fehlleistungen und mangelhafte Leistungen bereits im Ansatz verhinderten. Darüber hinaus schrieb sich der Bf laut seinen Aussagen nicht auf, welcher „Werkunternehmer“ welche Arbeiten ausgeführt hatte, was eine nachträgliche Geltendmachung von Mängeln gegenüber einem einzelnen „Werkunternehmer“ unmöglich machte. Tatsächlich brachte der Bf (auch in der Berufungs- oder Beschwerdeschrift) keinen Fall vor, in dem es zur Geltendmachung einer Gewährleistungshaftung oder (wie unter Pkt. 6 der „Werkverträge“ angesprochen) ein Verspätungsschaden eingetreten sei. Ein tatsächliches Haftungs- und Gewährleistungsrisiko ist daher letztlich zu verneinen.

Das Fehlen eines Konkurrenzverbotes (vgl. Pkt. 5 der Werkverträge) ist ebenfalls nicht entscheiden, da bei einfachen Dienstleistungen der vorliegenden Art eine Wettbewerbsgefährdung des Bf durch ein Tätigwerden der „Werkunternehmer“ für andere Unternehmen kaum zu besorgen war. (Vgl. VwGH vom 28.05.2009, 2007/15/0163).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei allen 12 slowakischen Personen vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen ist. In der Heranziehung des Bf zur Haftung für die Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 kann daher keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung steht im Ermessen der Behörde. Danach wäre der Arbeitgeber insbesondere dann nicht zur Haftung heranzuziehen, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird und die auf die Lohnbezüge entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet hat. Der Arbeitgeber hat gegebenenfalls zu beweisen, dass die Einkommensteuer bereits entrichtet worden ist oder die dafür erforderlichen Daten bekannt zu geben. (vgl. Doralt, EStG, Rz 2 und 4 zu § 82, VwGH vom 25.04.2002, 2001/15/0152, VwGH vom 10.04.1985, 84/13/0004).

Derartige Beweise wurden von Seiten des Bf nicht erbracht; auch Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabeninformationssystem des Bundes haben keine Hinweise darauf ergeben, dass die 12 „Werkunternehmer“ im Jahr 2009 in Österreich überhaupt steuerlich erfasst waren.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinsichtlich der beantragten Beweisaufnahmen ist festzuhalten, dass die Einvernahme des Bf als Zeuge im eigenen Verfahren ausgeschlossen ist (vgl. Ritz, BAO⁶, RZ 1 zu § 170). Im Übrigen wurde der Bf bereits am 08.09.2009 vom Finanzamt, Team KIAB, zum

entscheidungswesentlichen Sachverhalt einvernommen und seine Aussagen fanden in der Entscheidung Berücksichtigung. E wurde ebenfalls am 08.09.2009 vom Finanzamt, Team KIAB, einvernommen. Von einer weiteren Einvernahme des E konnte Abstand genommen werden, da von Seiten des Bundesfinanzgerichts den Aussagen des Bf über die tatsächlichen Verhältnisse im Wesentlichen gefolgt wurde. Auf die Einholung eines Sachverständigengutachtens aus dem Fachgebiet des Hochbaus konnte verzichtet werden, da das Bundesfinanzgericht den Angaben des Bf, wonach die Baumaterialien vom Bauherrn stammten, folgt.

Eine mündliche Verhandlung war nicht durchzuführen, da der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung „in eventu“ nach der Judikatur nicht als ausreichender Antrag anzusehen ist. (Vgl. Ritz, BAO⁶, Rz 5 zu § 274, VwGH vom 24.09.1993, 91/17/0139).

C Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist nach § 133 Abs. 4 erster Satz B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist eine Revision nicht zulässig, da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen ist, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zu der Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gibt es eine umfangreiche und einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von welcher das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist. Auf die zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes darf verwiesen werden.

Salzburg-Aigen, am 28. Mai 2018